

**Audience publique du 2 février 2005**

Recours formé par  
Mesdames Xxx, Luxembourg et Yyy, Luxembourg,  
contre un bulletin d'établissement séparé et en commun  
émis par le bureau d'imposition Luxembourg II  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 18341 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 6 juillet 2004 par Maître Patrick WEINACHT, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Mesdames Xxx, avocat à la Cour, et Yyy, avocat à la Cour, demeurant professionnellement à L-... , prises en leur qualité d'associées uniques en 1999 de l'étude XXX ..., avocats à la Cour, établie à l'adresse prédite, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin émis le 22 mars 2001 par le bureau d'imposition Luxembourg II, portant établissement séparé et en commun des bénéfices de leur association pour l'année 1999, faute de décision directoriale suite à leur réclamation du 15 juin 2001 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 14 décembre 2004 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 13 janvier 2005 par Maître Patrick WEINACHT, au nom de Mesdames Xxx et Yyy ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le bulletin d'imposition déféré ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Régis SANTINI, en remplacement de Maître Patrick WEINACHT, et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 janvier 2005.

---

Considérant que le bureau d'imposition Luxembourg II a émis en date du 22 mars 2001 à l'encontre de Mesdames Xxx et Yyy, prises en leur qualité d'associées uniques en 1999 de l'étude XXX ..., avocats à la Cour, un bulletin portant établissement séparé et en commun des bénéfices de leur association pour l'année 1999 en application des dispositions du paragraphe 215(2) de la loi générale des impôts, désignée par « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » ;

Que dans un premier stade les consorts XXX-YYY se sont adressés au préposé du bureau d'imposition Luxembourg II sur base des dispositions du paragraphe 94(1) AO en vue du redressement dudit bulletin d'impôt du 22 mars 2001 concernant, d'une part, l'imposition du bénéfice de cession de l'activité domiciliaire réalisée en 1999 et, d'autre part, la ventilation des parts de bénéfice entre associées ;

Que suite à une entrevue le 31 mai 2001 en présence notamment du préposé du bureau d'imposition Luxembourg II, les consorts XXX-YYY ont saisi par courrier du 15 juin 2001 le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », d'une réclamation dirigée contre le bulletin d'imposition précité du 22 mars 2001 ;

Considérant qu'en date du 6 juillet 2004 les dames Xxx et Yyy, agissant toujours en leur qualité d'associées uniques en 1999 de l'étude XXX ..., avocats à la Cour, ont fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'établissement séparé et en commun du 22 mars 2001 précité, faute de décision intervenue de la part du directeur suite à leur réclamation du 15 juin 2001 ;

Considérant qu'au titre de la recevabilité du recours le délégué du Gouvernement de souligner qu'en l'espèce la requête collective des deux requérantes serait régulière, encore que celles-ci ne se contentent pas de critiquer la procédure suivie par le bureau d'imposition, au regard du paragraphe 205, alinéa 3 AO et la qualification du bénéfice réalisé lors de la cession de leur activité de domiciliaire de sociétés, mais qu'elles contestent aussi la répartition du bénéfice issu de l'exercice d'une profession libérale ;

Considérant qu'en application des dispositions combinées des article 8(3), alinéa 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et des paragraphes 228, ainsi que 215 AO, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin d'établissement séparé et en commun déféré, faute de décision directoriale définitive intervenue dans le délai de six mois à partir de la réclamation introduite sur base du paragraphe 239, alinéa 2 AO ;

Considérant que s'agissant de l'hypothèse où les deux associés d'une entreprise collective défèrent au tribunal non seulement des questions de qualification d'un bénéfice et d'application du taux d'imposition en résultant, mais encore des questions particulières à chacune d'elles concernant la répartition de bénéfices réalisés, la voie empruntée de la requête collective opérée en l'espèce est admissible ;

Que le recours en réformation étant pour le surplus conforme aux exigences de la loi concernant le délai et les formes, il est recevable ;

Considérant qu'au fond les demanderesses concluent en premier lieu à l'annulation du bulletin d'imposition déferé pour violation du paragraphe 205(3) AO ;

Qu'elles critiquent le bulletin d'imposition déferé en ce qu'il déclare que *« l'imposition tient compte des redressements qui vous ont été communiqués par un autre courrier du 8 mars 2001 sur base du paragraphe 205(3) de la loi générale des impôts AO (...) »*, étant donné qu'il résulterait de cette information que le bureau d'imposition serait resté muet sur les divers points soulevés dans leur courrier du 13 mars 2001 en réponse à celui précité du 8 mars 2001 ;

Qu'en l'espèce le bureau d'imposition n'aurait pas informé les demanderesses conformément au prescrit du paragraphe 205(3) AO, que l'imposition divergerait de leur déclaration dans la mesure où les résultats qui en découlent sont plus onéreux dans leur chef, ni qu'il y aurait altération de la répartition du bénéfice de cession entre elles ;

Considérant qu'il est patent qu'à travers son courrier du 8 mars 2001, le bureau d'imposition Luxembourg II, sur base du paragraphe 205(3) AO, a informé les intéressées qu'il envisageait de procéder à deux séries de modifications pour l'année d'imposition 1999 tenant, l'une, à l'amortissement du mobilier de bureau et, l'autre, à la qualification du bénéfice résultant de l'activité de domiciliation de sociétés, ce dernier point comportant également la question de la possibilité de faire des provisions dans le cadre du mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses suivant l'article 18(3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) ;

Considérant que relativement au caractère incomplet allégué dans le chef de la communication faite par le bureau d'imposition sur base du paragraphe 205(3) AO, il convient de retenir, au-delà du caractère justifié tenant à la répartition des bénéfices finalement opérée à travers le bulletin déferé, que cette répartition a pu être entrevue à ce stade comme conséquence de la qualification desdits bénéfices à sa base au regard de leur caractère courant ou extraordinaire, sans que la question ne doive être impérativement énoncée de façon distincte au stade des modifications substantielles à envisager ;

Considérant que le droit du contribuable à être entendu préalablement à l'imposition, en cas de modification substantielle envisagée par le bureau d'imposition face aux déclarations faites, tel que prévu par le paragraphe 205(3) AO, n'emporte pas, sous peine de nullité du bulletin d'imposition, que le contribuable soit obligatoirement suivi dans ses observations dans l'hypothèse où celles-ci se trouvent être fondées, encore que tel doive être la marche à suivre par le bureau d'imposition dans le cas d'observations justifiées ;

Qu'en effet, la question soulevée par les demanderesses concerne le fond de l'affaire et ne saurait être résolue comme sanction du droit d'être entendu, dans l'hypothèse vérifiée de l'espèce où justement les demanderesses ont eu la possibilité de s'exprimer au regard des modifications substantielles envisagées par le bureau d'imposition à l'époque ;

Que la question soulevée par les demanderesses ne saurait dès lors se résoudre par l'annulation du bulletin d'impôt déferé, critiqué au fond, en ce que les dispositions du paragraphe 205(3) AO se trouvent être respectées, les contribuables ayant été valablement entendus en leurs observations concernant les modifications substantielles envisagées par le bureau d'imposition par rapport à la déclaration faite ;

Qu'il suit des développements qui précèdent que le moyen tiré de la violation du paragraphe 205(3) AO laisse d'être fondé ;

Considérant que relativement à l'acte de cession à la date du 1<sup>er</sup> février 1999 des activités de domiciliation et de gestion administrative de sociétés, les demanderesses de faire valoir qu'elles ne sauraient admettre le reclassement opéré par le bureau d'imposition à travers le bulletin déferé en bénéfice courant de l'exercice, étant donné qu'il s'agirait de la cession d'une partie autonome du cabinet portant sur une activité spécifique et délimitée, essentiellement différente de l'activité d'avocat proprement dite, avec abandon par transfert de la clientèle et des prestations liées aux mandats de domiciliation et de gestion administrative de sociétés en question ;

Qu'en procédant à la cession de l'activité dite de domiciliation, les demanderesses auraient définitivement cessé l'exercice de cette activité précise ;

Qu'il s'agirait partant d'un bénéfice de cession sinon de cessation d'une partie autonome du cabinet au sens de l'article 92 LIR ;

Qu'il résulterait encore de l'acte de cession concerné du 1<sup>er</sup> février 1999, transmis à l'administration des Contributions directes, que cette partie autonome aurait été cédée à un professionnel en matière de domiciliation, à savoir une fiduciaire ;

Que si cette activité n'avait pas eu une telle nature spécifique et distincte, elle aurait dû faire l'objet d'un transfert à un membre du barreau ;

Qu'ainsi l'activité plus particulière de l'avocat consistant en la défense en justice, le conseil juridique et de façon générale en tout ce qui se rapporte aux matières juridiques, ne pourrait faire l'objet d'une cession qu'à un avocat dûment inscrit au barreau et remplissant toutes les conditions de qualification nécessaires pour exercer sa profession, strictement réglementée par l'Ordre des avocats ;

Qu'il en serait tout autrement de l'activité de domiciliation définie aux articles premier et suivants de la loi afférente du 31 mai 1999 ;

Qu'ainsi encore le simple fait de la cession de cette activité prouverait à lui seul qu'il s'agirait d'une partie indépendante et formant à elle seule un ensemble telle que définie à partir de l'article 15 LIR ;

Que le délégué du Gouvernement de faire remarquer que tout comme en instance de réclamation les demanderesses ne critiqueraient pas le montant du bénéfice retenu par le bureau d'imposition à l'occasion de ce qu'elles considéreraient comme une cession d'une branche autonome de leur activité, mais mettraient uniquement en cause la requalification opérée en tant que bénéfice courant ;

Qu'il appartiendrait au tribunal d'apprécier souverainement si la distinction proposée par les demanderesses s'impose dans les circonstances de l'espèce ;

Considérant qu'à travers leur mémoire en réplique les demanderesses de renvoyer à un arrêt du « Bundesfinanzhof » du 10 octobre 1963, déjà invoqué en instance de réclamation, suivant lequel le caractère autonome de l'activité se définirait en ce que « *der Steuerpflichtige mehrere selbstständige, wesensverschiedene Tätigkeiten mit verschiedenen Kundenkreisen zugleich ausübt* » rendu en application du paragraphe 18(3) de l' « Einkommensteuergesetz » allemand de l'époque ;

Que les demanderesses d'insister encore que l'autonomie de l'activité exercée cédée par elles en 1999 serait corroborée par le fait que cette activité aurait nécessité l'application de dispositions tant légale que réglementaire spécifiques ;

Qu'elles se rapportent ainsi aux articles premier et suivants de la loi modifiée du 31 mai 1999 précitée, définissant l'activité de domiciliation de sociétés comme étant une activité particulière soumise à des conditions particulières et nécessitant aussi une autorisation particulière ;

Qu'elles renvoient encore aux règles particulières édictées par la commission de surveillance du secteur financier (CSSF), tant en ce qui concerne les personnes habilitées à exercer l'activité de domiciliation de sociétés en question, que pour ce qui est des conditions de capital, de forme et de capacité professionnelle requises ;

Qu'enfin, les demanderesses de renvoyer au règlement du conseil de l'Ordre des avocats du 28 mars 2001 en matière de domiciliation pris en application des circulaires de l'Ordre des avocats n° 6 (1999/2000) et n° 5 (2000/2001) qualifiant les activités de ce domaine comme étant étrangères aux prestations usuelles des avocats luxembourgeois ;

Que toutes ces règles spécifiques au type d'activités de domiciliation de sociétés démontraient ainsi l'autonomie de l'activité en question ;

Considérant qu'à travers leur moyen les parties demanderesses se placent dans le cadre de l'article 132(2) LIR et entendent voir considérer comme revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131, alinéa premier, litt. c LIR, les bénéfices de

cession visés aux articles 15 et 92 LIR, telles que ces dispositions furent applicables pour l'année d'imposition 1999 ;

Considérant que suivant l'article 92 LIR « *le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale comprend également le bénéfice réalisé à l'occasion d'une cession ou d'une cessation dans les conditions de l'article 15* » ;

Considérant qu'aux termes de l'article 15 LIR, le bénéfice commercial comprend également le bénéfice réalisé à l'occasion de la cession à titre onéreux d'une partie autonome de l'entreprise visée ;

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, tandis que la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable ;

Considérant qu'en se plaçant en contrepoint par rapport au caractère courant des bénéfices de cession par eux critiqué, tel que retenu à travers le bulletin d'imposition déféré, les demanderesses ont la charge de la preuve du caractère extraordinaire des bénéfices résultant selon elles de la cession des activités de domiciliation et de gestion administrative de sociétés opérée à la date du 1<sup>er</sup> février 1999 ;

Considérant que si le fait que jusqu'au 1<sup>er</sup> février 1999 une entreprise collective, l'étude XXX ..., ait regroupé à la fois des activités de conseil et de défense en justice, ainsi que de domiciliation et de gestion administrative de sociétés n'est point mis en cause comme tel, c'est la question du caractère autonome allégué par les demanderesses dans le chef de l'activité de domiciliation et de gestion administrative de sociétés par rapport aux activités de conseil et de défense en justice qui fait difficulté en l'espèce ;

Considérant qu'il est admis que « *la réponse à la question de savoir quand on a affaire à une partie autonome d'exploitation n'est pas toujours facile. Pour qu'il y ait partie autonome, il faut une partie plus ou moins indépendante et formant à elle seule un ensemble, bien qu'on ne puisse pas exiger que la partie envisagée doive être viable à l'état isolé. (...) Il y a cession de parties autonomes d'exploitations dans les hypothèses suivantes : (...) vente d'un établissement distinct se livrant, dans le cadre de l'exploitation, à des opérations nettement diversifiées (fabrication à l'exclusion des opérations de vente), (...)* » (doc. parl. 571<sup>4</sup>, projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, ad article 18 devenu l'article 15 LIR) ;

Considérant qu'il est patent que la cession des activités de domiciliation litigieuses a eu lieu avec effet au 1<sup>er</sup> février 1999 ;

Considérant que pour l'essentiel, les demanderesses entendent tirer argument à la fois de la loi du 31 mai 1999 et des circulaires et des règlements d'ordre intérieur du barreau, ainsi que des règles particulières émises par la CSSF, datant des années consécutives à 1999 pour conclure, *in abstracto*, au caractère autonome des activités de

domiciliation et de gestion administrative des sociétés par elles citées avec effet au 1<sup>er</sup> février 1999 ;

Considérant que force est au tribunal de constater que les parties demanderesses n'établissent pas *in concreto* si à la date du 1<sup>er</sup> février 1999, les activités litigieuses de domiciliation et de gestion administrative des sociétés ont répondu en l'espèce, en quelque sorte anticipativement, aux exigences plus rigoureuses instaurées par le législateur, puis par le barreau et la CSSF en la matière, ou si justement la cession des activités en question a été opérée en vue de ne pas devoir procéder à une mise en conformité y relativement ;

Qu'ainsi plus concrètement les parties demanderesses restent en défaut d'établir que les activités de domiciliation et de gestion administrative des sociétés se trouvaient nettement délimitées par rapport aux autres activités de l'entreprise collective et plus particulièrement par rapport aux activités de conseil et d'assistance juridique, notamment déployées dans l'intérêt des mêmes sociétés par l'étude d'avocats dont il s'agit ;

Considérant qu'à cet égard les éléments de fait concrètement mis en avant à travers la réclamation et non repris dans le cadre du recours contentieux, tenant notamment à la diminution des frais généraux (frais de personnel, frais de locaux) n'affichent pas en l'état un caractère pertinent en vue d'établir pareille délimitation nette ;

Que le principe même de la cession intervenue, ne saurait combler à son tour l'absence de preuves rapportées en l'état concernant la délimitation des activités respectives de domiciliation et de gestion administrative, d'un côté, et de conseil et d'assistance juridique de l'autre, au sein de l'entreprise collective dont il s'agit, ni le fait que la cession s'est faite en faveur d'une fiduciaire ;

Considérant qu'il suit de l'ensemble des développements qui précèdent qu'en l'état les parties demanderesses restent en défaut d'établir le caractère autonome de l'activité de domiciliation et de gestion administrative des sociétés faisant l'objet de la cession opérée le 1<sup>er</sup> février 1999, de sorte à ne pas justifier de l'application des dispositions de l'article 132(2) LIR ;

Que le moyen laisse dès lors à son tour d'être fondé ;

Considérant que plus loin au fond, les demanderesses critiquent la répartition faite à travers le bulletin déféré des revenus provenant plus particulièrement de la cession de l'activité de domiciliation et de gestion administrative de sociétés, en ce que contrairement aux déclarations faites, une clé de répartition de 70 % (Maître Xxx) et de 30 % (Maître Yyy) a été appliquée au lieu de la clé de répartition déclarée de 80 % (Maître XXX) et de 20 % (Maître YYY) ;

Que les demanderesses de souligner qu'à travers leur déclaration il y avait bien deux clés de répartition différentes s'appliquant respectivement aux deux pans d'activités de leur étude d'avocats en ce que, d'un côté, concernant l'activité conseil / avocat, la clé

de répartition approximative de 70 % (Maître XXX) et 30 % (Maître YYY) a été émarginée pour l'année 1999 dans les déclarations, tandis que pour l'activité liée à la domiciliation et la gestion administrative de sociétés c'est bien la clé de 80 % (Maître XXX) et 20 % (Maître YYY) qui a été déclarée pour l'année 1999, ce plus particulièrement pour le bénéfice de cession émarginé ;

Que les demanderesses de demander le redressement de la clé de répartition en question suivant les déclarations par elles faites, tout en faisant remarquer qu'il semblerait que concernant les revenus de capitaux mobiliers en relation avec l'activité de domiciliation la bonne clé de répartition convenue entre associés (80 % - 20 %) ait été retenue ;

Considérant que le délégué du Gouvernement de conclure qu'en assimilant le prétendu bénéfice de cession au bénéfice courant, le bureau d'imposition a appliqué la même clé de répartition, alors que la déclaration reposait sur une clé différente qu'il n'y a pas lieu de méconnaître ;

Considérant que même si en l'état la qualification mise en avant par les demanderesses d'activité autonome justifiant des revenus extraordinaires n'a pas pu être valablement retenue concernant le bénéfice de cession résultant de l'activité de domiciliation et de gestion administrative de sociétés, il n'en reste pas moins que la qualification dudit bénéfice en bénéfice courant ne justifie pas *ipso facto* dans le chef de la partie publique l'application de la clé de répartition des bénéfices déclarée pour les activités de conseil/avocat, faute d'autres éléments objectivement vérifiés, étant donné que même si ces activités n'ont pas pu être distinguées suivant les éléments actuellement produits au dossier comme étant différenciées avec une netteté suffisante pour constituer des activités autonomes respectives, il n'en reste pas moins que ces deux pans d'activités ont pu, dans le chef des deux associées concernées, donner lieu à des clés de répartition des bénéfices différentes, ne fût-ce que compte tenu des proportions divergentes de l'une et de l'autre concernant, sinon leurs efforts respectifs déployés pour suffire aux deux activités en question, du moins leurs apports respectifs concernant les volets des dossiers faisant partie de l'un et de l'autre desdits pans d'activités ;

Qu'il suit que c'est à tort que relativement au bénéfice de cession résultant de l'activité de domiciliation et de gestion administrative de sociétés, le bulletin déféré a appliqué une clé de répartition 70 % (Maître XXX) – 30 % (Maître YYY) au-delà de celle déclarée, 80 % (Maître XXX) – 20 % (Maître YYY), de sorte qu'il importe relativement au bénéfice résultant de l'activité de domiciliation et de gestion administrative de sociétés en question de retenir, par voie de réformation du bulletin déféré, la clé de répartition 80 % - 20 % déclarée par les intéressées ;

Considérant que dans la mesure où les parties ont succombé dans leurs moyens il incombe de faire masse des frais et de les imposer à raison de chaque fois un tiers à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, ainsi qu'aux deux parties demanderesses.



**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit partiellement justifié ;

réformant, dit qu'il y a lieu de retenir pour le bénéfice résultant de la domiciliation et de la gestion administrative de sociétés, y compris ses accessoires, dont plus particulièrement le bénéfice de cession réalisé suivant convention du 1<sup>er</sup> février 1999, la clé de répartition déclarée par les intéressées, à raison de 80 % (Maître XXX) et de 20 % (Maître YYY) ;

renvoie dans cette mesure l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission devant le bureau d'imposition compétent aux fins d'exécution ;

déclare le recours non fondé pour le surplus ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

fait masse des frais et les impose à raison de chaque fois un tiers à l'Etat ainsi qu'aux deux parties demanderesses ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 2 février 2005 par :

M. Delaporte, premier vice-président,  
Mme Lenert, premier juge,  
Mme Thomé, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Delaporte